



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	11516.722561/2018-15
ACÓRDÃO	2301-012.035 – 2ª SEÇÃO/3ª CÂMARA/1ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	5 de março de 2026
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	CENTRO ESPECIALIZADO EM SAUDE LTDA
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Contribuições Sociais Previdenciárias

Período de apuração: 01/01/2014 a 31/12/2015

PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL. NULIDADE DE DECISÃO. INOCORRÊNCIA.

Para ser considerado nula, a decisão deve violar a ampla defesa do contribuinte, e esta violação deve sempre ser comprovada ou ao menos demonstrados fortes indícios do prejuízo sofrido pelo contribuinte. Não há que se falar de cerceamento do direito de defesa quando a decisão expõe os motivos para negar o pleito do contribuinte.

DISTRIBUIÇÃO DE LUCROS DESPROPORCIONAL À PARTICIPAÇÃO SOCIETÁRIA. SOCIEDADE DE MÉDICOS. LIBERDADE DE PACTUAÇÃO. NECESSIDADE DE CONTABILIDADE CONSISTENTE E CONTRATO SOCIAL REGULAR.

Não há vedação legal no que se refere à distribuição desproporcional de lucros em relação à participação social, nas sociedades civis de prestação de serviços profissionais relativos ao exercício de profissões regulamentadas, desde que, cumulativamente, o contrato social seja claro ao dispor sobre tal distribuição e que os registros contábeis sejam consistente no sentido principalmente de contabilizarem regularmente o lucro.

PERDA DA ESPONTANEIDADE PARA ALTERAÇÃO DE DADOS DURANTE A AÇÃO FISCAL.

A contabilidade faz prova tanto a favor, se regular, como contra o contribuinte, se irregular. A liberdade de retificar a contabilidade sofre uma restrição, não surte efeito se o Interessado estiver sob procedimento fiscal e a retificação versar sobre o período fiscalizado. As retificações substanciais, ocorridas após a perda da espontaneidade, só reforçam a tese

sobre a irregularidade da contabilidade original, ainda mais quando se constata outras irregularidades como a distribuição de lucros para não sócios, não registros de despesas básicas e ausência de adequada discriminação entre a remuneração decorrente do trabalho e a proveniente do capital social.

CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS. SOCIEDADE SIMPLES. DESCARACTERIZAÇÃO DA DISTRIBUIÇÃO DE LUCROS. CONSTATAÇÃO DE PAGAMENTOS A TÍTULO DE PRÓ-LABORE.

Em conformidade com o art. 12, inciso V, alínea “f”, da Lei 8.212/91, é considerado como contribuinte individual o sócio cotista que recebe remuneração decorrente de seu trabalho na empresa.

MULTA QUALIFICADA. CONDUTA DOLOSA. CONFIGURAÇÃO.

Demonstrado pela fiscalização que o sujeito passivo, quanto a ocorrência de sonegação, tinha consciência de seus atos, resta caracterizada a conduta dolosa.

RETROATIVIDADE BENIGNA.

A multa qualificada prevista no art. 44, da Lei nº 9.430/96, em conformidade com sua nova redação e por força do que disciplina o art. 106, II, alínea “c”, do CTN, deve ser limitada à razão de 100%.

JUROS DE MORA. TAXA REFERENCIAL SELIC. INCIDÊNCIA SOBRE A MULTA DE OFÍCIO. SÚMULAR CARF Nº 108.

Incidem juros moratórios, calculados à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia - SELIC, sobre o valor correspondente à multa de ofício

RESPONSABILIDADE PESSOAL. SÓCIO-ADMINISTRADOR. ART. 135, INCISO III, DO CTN. CARACTERIZAÇÃO.

Demonstrado pela fiscalização a conduta dolosa pelo sócio administrador com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatuto, há de ser mantida a responsabilização pessoal.

RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA SOLIDÁRIA. ART. 124, I DO CTN. INTERESSE COMUM. SITUAÇÃO QUE CONSTITUI O FATO GERADOR.

A sujeição passiva tributária prescrita no art. 124, inciso I do CTN pressupõe a partilha do mesmo fato gerador pelos interessados. O conceito pede a participação do responsabilizado de forma imediata e direta com o fato gerador do tributo. Quando presente o dolo, fraude ou simulação, o interesse comum é evidenciado pelo ajuste das partes para

tentar obter a sonegação, conforme decisão no STJ no AgRg no Agravo de Instrumento nº 1.055.860 – RS.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por voto de qualidade, dar provimento parcial ao recurso para reduzir o percentual da multa qualificada a 100%. Vencidos os Conselheiros Carlos Eduardo Avila Cabral (relator), Marcele Rezende Cota e Marcelo Freitas de Souza Costa, que votaram por dar provimento parcial em maior extensão para afastar a responsabilidade solidária dos sócios Igor Simões Florio, José Geraldo Simões Florio, Renata Ribeiro Ramos, Alexandre De Sousa Coelho De Lima, Ana Paula Longo, Cristina Reghelin, Roberta Martins Dequi, Arlete Carvalho Pusch, Mariana Ferreira Damo, Danielle Biesuz Vequi. Designada para redigir o voto vencedor a Conselheira Flavia Lilian Selmer Dias

Assinado Digitalmente

Carlos Eduardo Ávila Cabral – Relator

Assinado Digitalmente

Flavia Lilian Selmer Dias – Redatora Designada

Assinado Digitalmente

Diogo Cristian Denny – Presidente

Participaram do presente julgamento os conselheiros Carlos Eduardo Avila Cabral, Flavia Lilian Selmer Dias, Marcelle Rezende Cota, Marcelo Freitas de Souza Costa (substituto[a] integral), Monica Renata Mello Ferreira Stoll, Diogo Cristian Denny (Presidente).

RELATÓRIO

Por bem retratar os fatos ocorridos desde a constituição do crédito tributário por meio do lançamento até sua impugnação, adoto e reproduzo trechos do relatório da decisão ora recorrida:

Trata-se de Impugnação em resistência aos Autos de Infração, abaixo discriminados, lavrados em face da Empresa Interessada, já qualificada nos autos,

em procedimento de verificação do cumprimento de obrigações tributárias relativas às Contribuições Previdenciárias e de Terceiros (destinadas para outras entidades e fundos).

- Auto de Infração referente às Contribuições Previdenciárias da Empresa, com base em valores pagos ou creditados a contribuintes individuais não oferecidos à tributação, no montante de R\$ 1.785.424,48, computados juros de mora e multa proporcional

- Auto de Infração relativo às Contribuições Previdenciárias dos Segurados, no total de R\$ 181.015,63, já incluídos juros de mora e multa proporcional. Notícia o Relatório Fiscal, fls. 70/116, que:

Relatório da decisão recorrida também apresenta detalhes do relatório fiscal de fls. 70/116:

A Interessada, embora constituída formalmente como uma sociedade empresária, sob a forma de sociedade por cotas de responsabilidade limitada, é de fato uma sociedade simples, prestadora de serviços médicos e odontológicos, nas quais os sócios, qualificados como responsáveis tributários, trabalham dentro de suas especialidades e são remunerados em função disso, constituindo-se, portanto, em segurados obrigatórios da previdência social.

"A fim de fugir da incidência do imposto de renda das pessoas físicas e das contribuições devidas à seguridade social, aos pagamentos feitos como contraprestação pelo trabalho realizado, é dada uma vestimenta formal indevida de distribuição de lucros, que não corresponde à realidade fática ocorrida no dia a dia do desenvolvimento das atividades da sociedade".

A contribuinte não faz constar em sua contabilidade qualquer registro como remuneração do trabalho, "disfarçando-os de remuneração do capital próprio".

Nas folhas de pagamento não constam qualquer gasto com empregados ou contribuintes individuais que remunerem o trabalho necessário à obtenção de suas receitas.

No contrato social, a partir da 6ª alteração, consta que os lucros podem ser distribuídos desproporcionalmente, em função do trabalho de cada sócio e autorização para distribuição antecipada de lucros com base em levantamento de balanço intermediário.

Ao reduzir despesas, como a não escrituração das contrapartidas pelo trabalho realizado pelos sócios, a Interessada apurou lucros elevados, com remuneração do capital próprio dissociado da realidade. "Em alguns casos, alcançam mais de 20 mil por cento em um ano, dos valores investidos pelos sócios na sociedade" - itens 6.28 a 6.49 e tabelas com detalhamento da rentabilidade do capital, item 6.29, todos do Relatório Fiscal.

"Entendeu a auditoria que, fazer constar de seu contrato social a possibilidade de distribuição antecipada e desproporcional de lucros, assim como, registrar

contabilmente os pagamentos como redução do patrimônio líquido, não tem o poder de transformar remunerações do trabalho executado de fato pelos sócios em remuneração do capital próprio".

A auditoria considerou todos os pagamentos de supostas remunerações do capital próprio como verdadeiras contraprestações por serviços executados pelos sócios, "aquele que trabalha menos ou executa trabalho, por sua natureza de menor complexidade, recebe proporcionalmente menos, e vice-versa", privilegiou-se, assim, a essência dos fatos ocorridos em detrimento da forma.

Não foram atendidas todas as solicitações realizadas por intimações fiscais, como a não apresentação de atas das reuniões de sócios que deliberaram sobre a distribuição de lucros, "o contribuinte simplesmente não atendeu, alegando a inexistência de tais documentos - itens 4.6 e 6.23 do Relatório Fiscal.

Após o início do procedimento fiscal a Contribuinte enviou escrituração mercantil, referente aos anos de 2014 e 2015, ao Sistema Público de Escrituração Digital - SPED, com redução substancial da conta caixa, do "patrimônio bruto" e do patrimônio líquido - item 8.3, tal fato também ocorreu em relação ao ano de 2015, item 8.15.

O capital social é de R\$ 12.000,00 e o sócio administrador é o Sr. Guilherme Heck, desde o início de suas atividades até a última alteração contratual, inclusive apenas a remuneração desse sócio, pró-labore, foi declarada em GFIP - item 6.4 - nenhum segurado empregado foi declarado.

Da constituição da empresa até 10/2015 a sociedade promoveu oito alterações contratuais, com rotatividade de sócios, item 5.6, e alteração de endereço formal, pois os sócios podem ser encontrados no endereço onde funciona a empresa Nalai Centro Médico Ltda, "da qual participam como sócios parte dos integrantes do quadro social do CENTRO ESPECIALIZADO EM SAÚDE".

"Entende a auditoria, pelo exposto, que a sociedade de profissionais da saúde, naturalmente deveria ter assumido a condição de sociedade simples, com registro Cível e não comercial, já que típica sociedade de pessoas e não de capital. As características pessoais de cada sócio, suas especialidades e capacitação são extremamente mais importantes do que propriamente o capital disponibilizado para a constituição da mesma".

Informa que em torno de setenta por cento das receitas contidas nas Notas Fiscais emitidas pelo contribuinte foram realizadas por serviços prestados à Secretaria de Saúde e Saneamento Municipal de Balneário Camboriú. Os serviços que geraram parcela significativa das receitas são prestados nas dependências do Hospital Ruth Cardoso de Balneário Camboriú e são realizados pelos médicos sócios. A outra parte da receita é realizada em outras empresas e hospitais nas dependências dos tomadores - itens 6.10 e 6.11 da peça fiscal. No entanto, nas folhas de pagamento e na escrituração mercantil da Interessada, não aparecem quaisquer pagamentos feitos como contraprestação pelo serviço dos profissionais.

"Todos os pagamentos feitos aos sócios e relacionados diretamente ao trabalho individual, pessoal e não eventual de cada um, fogem da incidência das contribuições previdenciárias e do IRPF, pois que, a eles é dada uma vestimenta formal e indevida de distribuição de lucros, totalmente dissociada da verdadeira essência daquilo que realmente ocorreu".

No ano de 2014 a empresa obteve R\$ 1.653.998,94 de receitas, sem que houvesse qualquer remuneração (empregados, sócios ou mão de obra terceirizada), que possibilitasse o cumprimento de suas atividades, tampouco houve compra de insumos necessários as atividades odontológicas e médicas, sem registro de material de limpeza, pagamento de energia elétrica, telefone e IPTU - item 8.12 e 8.22.

A contabilidade apresentada pela Interessada está em desacordo com as Normas Brasileiras de Contabilidade - itens 8.23 a 8.44.

Os lucros distribuídos não obedecem a participação dos sócios no investimento inicial, "já que se referem efetivamente ao que cabe a cada um deles em função dos serviços realizados".

6.33. Como se observa no quadro acima os lucros distribuídos aos sócios, apenas no ano de 2014, foram da ordem de R\$ 1.509.812,53. Algo impensável se verificarmos que se refere a uma remuneração de 1 ano (2014) de um capital de apenas R\$ 12.000,00. (doze mil reais).

6.34. Concordar com tais valores seria admitir que o capital próprio investido pelos médicos rendeu 12.581,77% (doze mil, quinhentos e oitenta e hum por cento) em apenas um ano, em média.

É citado o exemplo do médico Igor Simões Florio, que investiu R\$ 900,00 e teve rendimento anual de R\$ 240.923,97, que representa 26.769% em apenas um ano de investimento. Por outro lado o sócio Luigi Alves Massaro, que por dez meses integrou o quadro societário, com cotas de capital de R\$ 900,00, "nada recebeu das supostas distribuição de lucro". Isso, segundo o Setor Fiscal, só reforça a afirmação de que a Interessada não remunera o capital próprio, mas sim o trabalho individual e especializado de cada sócio na medida do esforço pessoal de cada um.

Em 2015 se constata situação semelhante - planilha constante no item 6.41 do Relatório Fiscal. Lucros distribuídos de R\$ 1.582.667,35 para um capital de R\$ 12.000,00, rendimento de 13.188,89%. Analisa a situação da Médica Mariana Ferreira Damo que investiu R\$ 900,00 e obteve rendimento anual de R\$ 252.936,28, que representa um lucro 28.104% em um ano de investimento.

Aduz que a Contribuinte alegou distribuir lucros inclusive para médicos que não possuíam participação no capital social - itens 6.49 e 4.31- Diego Vasconcelos e Evandro da Silva.

A auditoria considerou os pagamentos feitos a título de distribuição de lucro como remuneração do trabalho dos sócios, sobre ela fez incidir as Contribuições Previdenciárias da Empresa e dos Contribuintes Individuais, respeitado o limite máximo individual mensal de cada segurado, conforme relatado em planilha - item 9.3.

A multa foi qualificada conforme art. 44, I e § 1º - item 10.

Os seguintes sócios foram considerados sujeitos passivos solidários: Guilherme Heck (pessoalmente responsável), José Geraldo Simões Florio, Mariana Ferreira Damo, Igor Simões Florio, Cristina Reghelin, Danielle Biezuz Vequi, Alexandre de Sousa Coelho de Lima, Arlete Carvalho Pusch, Roberta Martins Dequi, Ana Paulo Longo.

O contribuinte principal e os responsáveis solidários apresentaram impugnação.

A DRJ, ao apreciar as impugnações ofertadas, decidiu por julgar improcedente e manter integralmente o crédito tributário. Eis a decisão:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/01/2014 a 31/12/2015

CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS. SOCIEDADE SIMPLES. CONTABILIDADE IRREGULAR. PERDA DA ESPONTANEIDADE PARA ALTERAÇÃO DE DADOS DURANTE A AÇÃO FISCAL.

A contabilidade faz prova tanto a favor, se regular, como contra o contribuinte, se irregular. A liberdade de retificar a contabilidade sofre uma restrição, não surte efeito se o Interessado estiver sob procedimento fiscal e a retificação versar sobre o período fiscalizado. As retificações substanciais, ocorridas após a perda da espontaneidade, só reforçam a tese sobre a irregularidade da contabilidade original, ainda mais quando se constata outras irregularidades como a distribuição de lucros para não sócios, não registros de despesas básicas e ausência de adequada discriminação entre a remuneração decorrente do trabalho e a proveniente do capital social. Nesse contexto, de deficiências na contabilidade a base de cálculo das contribuições sociais previdenciárias da empresa e do equiparado, por força normativa, é o total dos valores pagos ou creditados aos sócios, ainda que a título de antecipação de lucro da pessoa jurídica.

PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL FEDERAL. JULGADOR ADMINISTRATIVO. COMPETÊNCIA. DECLARAÇÃO DE INCONSTITUCIONALIDADE E ILEGALIDADE. LIMITAÇÃO.

O julgador de litígios administrativos fiscais, no âmbito da Administração Tributária Federal, não recebeu autorização de nenhuma norma jurídica brasileira para decidir sobre a ilegalidade ou inconstitucionalidade de normas que, eventualmente, fundamentaram a confecção de determinado lançamento tributário. A opção do sistema jurídico pátrio foi de subtrair competência para o julgador administrativo negar vigência a determinado dispositivo normativo sob a

alegação de inconstitucionalidade ou ilegalidade. Esta atribuição foi reservada ao poder judiciário.

Impugnação Improcedente. Crédito Tributário Mantido.

Diante da decisão acima, houve a interposição de diversos recursos voluntários, seja por parte do devedor principal, seja por parte dos solidários.

Devedor Principal:

CENTRO ESPECIALIZADO EM SAUDE LTDA – Intimação 25/03/2019 (fl. 1.545) – RV 18/04/2019 (fl. 1.602)

Aleagações:

Preliminar de cerceamento do direito de defesa, sustentando que a decisão de primeira instância limitou-se a reproduzir o entendimento da fiscalização, sem analisar efetivamente os argumentos de direito e as provas apresentadas na impugnação. Aduz que o acórdão recorrido se apegou apenas a falhas formais (contabilidade irregular) para manter a autuação, ignorando a realidade dos factos e a possibilidade de retificação dos erros contábeis.

Ainda em preliminar, alega que o auto de infração seria nulo em face de erro na formação da base de cálculo, argumentando que a autoridade fiscal utilizou o total dos valores pagos ou creditados aos sócios como base de cálculo para as contribuições previdenciárias, ignorando se esses montantes eram efetivamente remuneração pelo trabalho ou antecipação de lucro legítima.

Já quanto ao mérito, entende que os valores pagos aos sócios são, efetivamente, distribuição de lucros e não pro labore. Argumenta que a empresa é uma sociedade limitada onde as receitas decorrem do trabalho pessoal dos próprios sócios (médicos e dentistas), e não de mão de obra contratada via CLT.

Defende que o contrato social permite expressamente a distribuição de lucros de forma desproporcional à participação no capital social.

Sustenta que a fiscalização desconsiderou a natureza jurídica dos pagamentos por meros equívocos de lançamentos contábeis e que tal situação demonstraria a ausência de fato gerador das contribuições.

Defende o afastamento da qualificadora da multa, devido à ausência de demonstração de dolo específico por parte do recorrente. Bem como que a multa seria desproporcional e irrazoável. E que não deve incidir juros sobre a multa.

Solidários:

IGOR SIMÕES FLORIO – Intimação: 21/03/2019 (fl. 1.544) – RV 22/04/2019 (fl. 1.686)

GUILHERME HECK – Intimação: 25/03/2019 (fl. 1.546) – RV 22/04/2019 (fl. 1.730)
JOSÉ GERALDO SIMÕES FLORIO - Intimação: 25/03/2019 (fl. 1.547) – RV 22/04/2019 (fl. 1.774)
RENATA RIBEIRO RAMOS - Intimação: 22/03/2019 (fl. 1.548) – RV 22/04/2019 (fl. 1.707)
ALEXANDRE DE SOUSA COELHO DE LIMA - Intimação: 22/03/2019 (fl. 1.549) – RV 22/04/2019 (fl. 1.817)
ANA PAULA LONGO - Intimação: 01/04/2019 (fl. 1.551) – RV 22/04/2019 (fl. 1.664)
CRISTINA REGHELIN - Intimação: 05/04/2019 (fl. 1.554) – RV 22/04/2019 (fl. 1.796)
ROBERTA MARTINS DEQUI - Intimação: 05/04/2019 (fl. 1.554) – RV 12/04/2019 (fl. 1.557)
ARLETE CARVALHO PUSCH – Intimação: 22/03/2019 – RV 22/04/2019 (fl. 1.753)
MARIANA FERREIRA DAMO – Intimação: 22/03/2019 – RV 22/04/2019 (fl. 1.838)
DANIELLE BIESUZ VEQUI – Intimação: 16/04/2019 (fl. 1.891) – RV 22/04/2019 (fl. 1.860)

Alegações comuns a todos os solidários:

Em sede de preliminar sustenta cerceamento do direito de defesa, pois entendem que a decisão de primeira instância (DRJ) foi genérica e superficial ao analisar a situação pessoal de cada solidário, dedicando poucos parágrafos para manter a responsabilidade solidária, sem enfrentar os argumentos específicos trazidos na impugnação.

Como tema principal dos recursos, os solidários alegam a ilegalidade da responsabilidade solidária, posto que não detinham poder de gestão e que não teria havida a individualização das condutas.

Já quanto à matéria de fundo, adotam, por meio de remissão, as razões apresentadas pelo devedor principal.

É o relatório.

VOTO VENCIDO

Conselheiro **CARLOS EDUARDO ÁVILA CABRAL**, Relator

ADMISSIBILIDADE

Todos os Recursos Voluntários interpostos, devedor principal e devedores solidários e responsáveis, são tempestivos e atendem aos requisitos de admissibilidade previstos no Decreto nº 70.235/72. Portanto, deles tomo conhecimento.

Como exposto no relatório, o litígio recai sobre dois Autos de Infração referentes (1) às Contribuições Previdenciárias da Empresa, com base em valores pagos ou creditados a contribuintes individuais não oferecidos à tributação, no montante de R\$ 1.785.424,48; e (2) às Contribuições Previdenciárias dos Segurados, no total de R\$ 181.015,63.

O devedor principal renova no recurso a preliminar de nulidade do auto de infração em face de erro na formação da base de cálculo. Argumenta que a autoridade fiscal utilizou o total dos valores pagos ou creditados aos sócios como base de cálculo para as contribuições previdenciárias, ignorando se esses montantes eram efetivamente remuneração pelo trabalho ou antecipação de lucro legítima.

Da mesma forma que a DRJ, entendo que a nulidade aventada deve ser analisada quando da apreciação do mérito, uma vez que com esse se confunde.

Passo à análise das demais preliminares.

PRELIMINAR – NULIDADE DECISÃO RECORRIDA

DEVEDOR PRINCIPAL – AUSÊNCIA DE ANÁLISE EFETIVA DOS ARGUMENTOS DE DIREITO E AS PROVAS APRESENTADAS NA IMPUGNAÇÃO

Sustenta o recorrente Centro Especializado em Saúde LTDA que a decisão recorrida seria nula por não ter se debruçado sobre as razões e provas apresentadas na impugnação, limitando-se a fundamentar a manutenção da atuação em falhas formais (contabilidade irregular), ignorando a realidade dos factos e a possibilidade de retificação dos erros contábeis.

Percorrendo a decisão recorrida, não vislumbro tal situação.

A DRJ apresentou fundamentação consistente e robusta para a manutenção da atuação. Analisou a distinção entre a situação de segurados empregados e contribuintes individuais, concluindo que no caso houve lançamento de contribuição previdenciária sobre valores pagos a contribuintes individuais, transcrevendo a fundamentação legal (Lei 8.212/91 e Decreto n-3048/99).

Aprecia os fatos sobre o manto da princípio da verdade material ao concluir que:

(...) O central nesse aspecto é fazer a distinção entre a sua constituição formal e os procedimentos fáticos naquilo que influencia o presente litígio, pois no âmbito do Processo Administrativo Fiscal deve prevalecer o princípio da verdade material e a real natureza dos atos praticados, ainda mais quando a contabilidade foi considerada em desacordo com as Normas Brasileiras de Contabilidade, conforme será visto a seguir.

Um olhar focado nas formalidades levaria em conta a natureza jurídica da Interessada, Sociedade Empresária Limitada, e considerando a distribuição de lucro como uma maneira de remunerar o capital manteria prontamente o Auto de Infração, dada a imensa desvinculação e desproporcionalidade entre o capital investido (R\$ 12.000,00) e os lucros distribuídos (R\$ 1.509.812,53 em 2014), com

rendimento de 12.581,77% (doze mil, quinhentos e oitenta e hum por cento) em apenas um ano, em média.”

Enfrenta a possibilidade de regularização da escrituração contábil, reconhecendo a possibilidade de ser promovida. Mas conclui que no caso em apreço a retificação não poderia ser considerada dado que efetivada após o início do procedimento fiscal. Acrescenta que a alteração promovida, na forma que realizada, daria suporte a conclusão da autuação.

Trazendo a baila dispositivos normativos do Código Civil (art. 226), do Código Tributário Nacional (art. 138) e do Decreto nº 70.235/72 (art. 7º, inciso I, § 1º), conclui da seguinte forma:

No caso em tela as retificações ocorreram após o início do procedimento fiscal. No mesmo dia, em 16/11/2017, foram enviados dois arquivos em relação a 2014 e o outro a 2015. É cediço que a contabilidade faz prova tanto a favor, se regular, como contra a contribuinte, se irregular. A Interessada é livre para retificar a qualquer tempo sua contabilidade, essa liberdade sofre uma restrição, não surte efeito se a Interessada estiver sob procedimento fiscal, para evitar, por exemplo, a contabilidade criativa para atender demandas tópicas com as administrações tributárias.

(...)

Tem-se, portanto, que a própria retificação realizada pela Interessada, demonstra que a contabilidade original, que surte efeito para o presente caso, não era regular, em outras palavras, estava em desacordo com as Normas Brasileiras de Contabilidade, dadas as alterações substanciais feitas após o início do procedimento fiscal. Nota-se, que nem mesmo foram levantados argumentos sobre eventual irregularidade das retificações, assim, se estas estão corretas e são substancialmente diferentes da original, reforça os argumentos que a original, que produz efeitos jurídicos para o presente caso, estava irregular.

Inegável, portanto, que a decisão recorrida enfrentou as razões de fato e de direito apresentadas na impugnação, bem como apreciou a prova produzida.

DEVEDORES SOLIDÁRIOS – ANÁLISE GENÉRICA E SUPERFICIAL – AUSÊNCIA DE ENFRENTAMENTO DOS ARGUMENTOS ESPECÍFICOS

Por sua vez, os devedores solidários, praticamente de maneira idêntica, sustentam a nulidade da decisão recorrida por ausência de enfrentamento detalhado das alegações contra a manutenção da solidariedade.

Da mesma forma que na preliminar anterior, de fácil constatação que a decisão recorrida enfrentou a matéria, trazendo fundamentação sobre o tema.

Imperioso destacar que todas as impugnações apresentadas pelos devedores solidários expõem as mesmas razões de fato e de direito para tentar afastar a solidariedade, qual seja a ausência de papel administrativo na sociedade.

Quanto a tal argumento, assim se manifestou a decisão recorrida:

Mantém-se o vínculo de solidariedade passiva em relação a todos sócios, José Geraldo Simões Florio, Arlete Carvalho Pusch, Cristina Regelin, Guilherme Heck, Mariana Ferreira Damo, Ana Paula Longo, Alexandre de Souza Coelho de Lima, Danielle Biesuz Vequi, Igor Simões Florio, Roberta Martins Dequi e Renata Ribeiro Ramos, fls. 333/355, pois restou demonstrado o interesse desses sócios na situação que constituiu o fato gerador das obrigações tributárias corporificadas nos Autos de Infração que compõem o presente processo - art. 124, I, do Código Tributário Nacional - CTN. O Interesse comum não se configurou apenas pelo fato de ser sócio, mas sim qualificado pela vontade consciente de omitir fatos geradores de tributos. Não só tinham consciência sobre os objetivos da sociedade como participavam de suas decisões, tais fatos são demonstrados pelas atas de reunião de sócios da sociedade e os termos de acordo de sócio, deliberavam sobre os lucros e aprovavam as demonstrações contábeis, essas irregulares, como visto anteriormente - fls. 570/617. Nesse contexto não se sustenta a afirmação de que os laços de solidariedade foram estabelecidos por mera presunção.

A fundamentação do Termo de sujeição passiva solidária do sócio Guilherme Heck combinou o art. 124, I com o art. 135, III do CTN, este em razão de o Sr. Guilherme ser o administrador da sociedade desde o início de suas atividades, praticava atos de gestão que infringiram à lei e resultaram nas obrigações tributárias sintetizadas nos Autos de Infração litigiosos.

Roberta Martins Dequi resiste à responsabilidade solidária pelo fato de ser ex-sócia e não ter administrado a sociedade, entre outros argumentos já analisados anteriormente. Por não compor, formalmente, a administração da sociedade o fundamento do Termo de Sujeição Passiva Solidária não foi o art. 135, I, CTN. No entanto, por ter interesse qualificado na situação que originou os Autos de Infração que compõem o presente processo, o fundamento foi o art. 124, I, CTN, qualificado pela participação nas reuniões de sócios da sociedade onde foram deliberados sobre lucros e aprovados os registros contábeis. Portanto, submetesse aos efeitos da solidariedade passiva tributária - Parágrafo único do art. 124 e art 125, ambos do CTN. Observa-se que todos os artigos utilizados dizem respeito à seara tributária, à relação obrigacional entre a União e os Contribuintes, nessa frequência não se aplica o art. 1.032 do Código Civil, pois não se trata de responsabilidade civil, mas sim de responsabilidade tributária, com regime jurídico próprio que regem seus efeitos tributários.

Suficiente ver que houve, inclusive, a distinção em relação ao solidário Guilherme Heck, que além da fundamentação no art. 124, inciso I, do CTN, também houve a responsabilização com fundamento no art. 135, inciso I, também do CTN, por ter figurado como administrador da sociedade.

Desta feita, rejeito as preliminares de nulidade da decisão recorrida.

MÉRITO

O cerne da controvérsia centra-se na descaracterização de valores pagos a sócios do contribuinte como distribuição de lucros. A fiscalização entendeu que os valores pagos tratavam-se de verdadeira remuneração, posto que realizados em contrapartida a prestação de serviços médicos e odontológicos pelos sócios.

Por sua vez, seja nas impugnações apresentadas, seja nos recursos interpostos e ora sob julgamento, o contribuinte e os responsáveis solidários (estes endossando as razões do contribuinte principal), insistem no argumento de que os valores pagos eram decorrentes de distribuição de lucros e que havia possibilidade, contratualmente estabelecida, para o pagamento desproporcional levando em consideração as cotas sociais da empresa.

Após a transcrever fundamentos legais que autorizariam médicos e odontologistas a constituírem sociedades simples e dela não decorreria vínculo empregatício com seus sócios, aduz o contribuinte principal recorrente:

Desse modo, resta hialino que a RECORRENTE é sociedade simples e como tal representa uma união de pessoas que decorre, preponderantemente, da junção de atributos intelectuais (intransmissíveis e irrenunciáveis) em função do desenvolvimento de uma atividade intelectual em associação, sendo secundária a sua dependência em relação ao capital investido pelos sócios. Nesse sentido, a desproporcionalidade deste capital social/quotas e o lucro auferido não deve causar espécie ou mesmo funcionar como indício de fraude, como quer fazer crer a Fiscalização.

Analisando o trabalho da fiscalização, bem como a decisão recorrida, constata-se que não houve a negativa da possibilidade de médicos e odontólogos se reunirem em sociedade e também não restou descaracterizada a condição de sócio de nenhum integrante do quadro societário e conseqüente estabelecimento de vínculo empregatício.

Como dito no relatório fiscal, restou evidenciado que os pagamentos realizados aos sócios eram atrelados aos serviços prestados diretamente por cada integrante do corpo societário. Ressalta o relatório que, independentemente das cotas que um sócio detenha, poderia receber mais ou menos que outro profissional cotista a depender *“do tipo de procedimento realizado, do tempo disponibilizado, de sua especialidade e da complexidade de cada situação envolvida, tudo de acordo com tabelas de valores entre eles anteriormente acertada.”*(fl. 83)

A sociedade não registrou na escrituração contábil ou nas folhas de pagamento qualquer pagamento feito em retribuição pelos serviços profissionais que a sociedade prestava em função dos contratos firmados.

Toda a receita da sociedade, como constatado pela fiscalização e afirmado pelo contribuinte no recurso, decorre da prestação de serviços médicos e odontológicos executados pelos próprios sócios.

Diz o relatório fiscal:

6.14. No entanto, nas folhas de pagamento do CENTRO ESPECIALIZADO EM SAÚDE LTDA ME, assim como em sua escrituração mercantil, não aparecem quaisquer pagamentos feitos como contraprestação pelo serviço dos profissionais mencionados, sem os quais seria impossível levar a efeito as atividades da empresa.

6.15 Também em suas Guias de Recolhimento do FGTS e Informações para Previdência Social, somente são consignados os ínfimos valores pagos ao sócio Guilherme Heck a título de Pró Labore, conforme já colocado

6.16. Todos os pagamentos feitos aos sócios e relacionados diretamente ao trabalho individual, pessoal e não eventual de cada um, fogem da incidência das contribuições previdenciárias e do IRPF, pois que, a eles é dada uma vestimenta formal e indevida de distribuição de lucros, totalmente dissociada da verdadeira essência daquilo que realmente ocorreu.

6.17. Observa-se também que os pagamentos a sócios pelos serviços realizados não são registrados como despesas da sociedade.

(...)

6.19. Nos supostos resultados apurados não estão computados os valores de despesas necessárias à produção de receitas nesse tipo de sociedade. (sociedade simples, antiga sociedade civil de profissão regulamentada), que são as contrapartidas pagas aos sócios pelo trabalho executado.

Dentre as forma de remuneração de um sócio cotista há o pagamento de pró-labore, que é a remuneração do sócio pelos serviços prestados à sociedade, típica para sócio que trabalha na atividade.

E o art. 12, inciso V, alínea “f”, da Lei 8.212/91, define que é considerado como contribuinte individual o sócio cotista que recebe remuneração decorrente de seu trabalho na empresa.

No caso, como bem apurado pela fiscalização, todo o trabalho realizado pelos sócios cotistas, decorrente de contratos mantidos pela sociedade, era remunerado como distribuição de lucros, não havendo registro de qualquer valor pago a título de pró-labore.

Havendo produção por parte dos sócios, isto é decorrente do seu trabalho, a remuneração de tal produção ou trabalho deve ser assim considerada, devendo, consequentemente ser contabilizada como despesas de pró-labore.

Já a distribuição de lucros e dividendos decorrem do capital investido. E como bem pontuou a fiscalização, a distribuição de lucros realizada encontra-se em total descompasso com o capital social investido pelos sócios.

Colha-se a seguinte passagem do relatório fiscal em relação ao ano de 2014:

6.30. No ano de 2014, obteve receitas da ordem de R\$ 1.653.998,94, sem que, no entanto, houvesse qualquer remuneração (empregados, sócios ou mão de obra terceirizada), que possibilitasse o cumprimento de suas atividades.

6.31. Em vista de não registrar como despesas tais remunerações do trabalho apurou lucros fictícios, conforme consta do quadro, de R\$ 1.509.812,53 (um milhão, quinhentos e nove mil, oitocentos e doze reais e cinquenta e três centavos).

6.32. Tais valores supostamente distribuídos a título de remuneração do capital próprio, além de não obedecerem a participação dos sócios no investimento inicial, já que se referem efetivamente ao que cabe a cada um deles em função dos serviços realizados, também se mostram totalmente incompatíveis com o investimento realizado individualmente. A incompatibilidade é extremamente absurda, senão vejamos:

6.33. Como se observa no quadro acima os lucros distribuídos aos sócios, apenas no ano de 2014, foram da ordem de R\$ 1.509.812,53. Algo impensável se verificarmos que se refere a uma remuneração de 1 ano (2014) de um capital de apenas R\$ 12.000,00. (doze mil reais).

6.34. Concordar com tais valores seria admitir que o capital próprio investido pelos médicos rendeu 12.581,77% (doze mil, quinhentos e oitenta e hum por cento) em apenas um ano, em média.

6.35. Quando feita análise individual, por beneficiário declarado dos valores, chega-se a absurdos ainda maiores. Apenas como exemplo, já que todos os outros também extrapolam qualquer possibilidade crível, toma-se o caso do médico Igor Simões Florio, que investiu R\$ 900,00, e teve rendimento anual de R\$ 240.923,97 (duzentos e quarenta mil, novecentos e vinte e três reais e noventa e sete centavos), que representaria 26.769% (vinte e seis mil setecentos e sessenta e nove por cento), obtido sobre o investimento feito em apenas 1 ano. Algo inexistente, irreal e totalmente inconcebível por si só.

6.36. Por demais óbvio está que a empresa ao não registrar como despesas os valores que paga a seus sócios como contraprestação pelo trabalho que cada um executa, acaba por criar lucros fictícios e irreais no objetivo cristalino de depois simular a sua distribuição como remuneração do capital próprio, obtendo com isso, vantagens tributárias indevidas.

Tal situação se repete em relação ao ano de 2015.

Mais adiante, o relatório destaca situação que comprova que os pagamentos eram de fato contraprestação por serviços executados. Aponta o fato de Luigi Alves Massaro ser sócio pelo prazo de 10 meses e no mesmo período não ter recebido qualquer distribuição de lucros.

Inegável, portanto, que o sujeito passivo principal não remunera o capital próprio, mas sim o labor individual e especializado de cada sócio na medida do esforço pessoal de cada um.

Também no recurso, insiste o recorrente que haveria previsão no contrato social sobre a possibilidade de distribuição de lucros de forma desproporcional ao capital social investido.

De fato há previsão no contrato social sobre tal possibilidade, bem como a legislação civil incidente autoriza tal situação.

No entanto, para o atingimento de tal finalidade, imprescindível que a sociedade possua uma contabilidade consistente, ou seja, as demonstrações financeiras precisam refletir, de forma uniforme e estável, a realidade econômica da empresa. O lucro que está registrado na contabilidade deve ser calculado com critérios adotados de forma consistente, sem ajustes casuísticos feitos apenas para “forçar” um determinado valor a ser distribuído a este ou àquele sócio.

A consistência contábil é justamente o “elo de confiança” entre o lucro que aparece na contabilidade e o lucro que se pode distribuir aos sócios. Só há segurança para reconhecer como “lucro” (e não salário disfarçado) algo que esteja apoiado numa contabilidade uniforme, regular e coerente com a realidade econômica.

Reforçando a possibilidade de distribuição desproporcional de lucros em relação ao capital social e a necessidade de uma contabilidade consistente, colha-se o seguinte julgado deste Conselho Administrativo de Recursos Fiscais:

DISTRIBUIÇÃO DE LUCROS DESPROPORCIONAL À PARTICIPAÇÃO SOCIETÁRIA. SOCIEDADE DE MÉDICOS. LIBERDADE DE PACTUAÇÃO. CONTABILIDADE E CONTRATO SOCIAL REGULARES. LUCROS RECEBIDOS E EFETIVADOS.

Não há vedação legal no que se refere à distribuição desproporcional de lucros em relação à participação social, nas sociedades civis de prestação de serviços profissionais relativos ao exercício de profissões regulamentadas, quando o contrato social for claro ao dispor sobre tal distribuição, e os registros contábeis contabilizarem regularmente o lucro.

(ACÓRDÃO 2201-012.005 – 2ª SEÇÃO/2ª CÂMARA/1ª TURMA ORDINÁRIA, julgado em 04/02/2025)

No caso acima mencionado, diferentemente do aqui sob análise, pontuou o relator que o CARF tem entendido que os registros contábeis devem estar corretos (citando precedente) e que consta dos autos diversos documentos contábeis, sem qualquer crítica por parte da fiscalização quanto a contabilidade apresentada. Afirma o relator:

É possível a distribuição desproporcional de lucros. Todavia, para que não se caracterize remuneração de trabalho, o CARF tem entendido que os registros contábeis precisam estar corretos. . Aliás, na 1ª Seção chegou-se ao entendimento de que:

Firmadas essas premissas, cumpre registrar, ainda, que, no caso concreto, a Fiscalização não indicou existirem quaisquer equívocos na contabilidade da

Recorrente. Houve, ainda, a deliberação em Assembleia e, como resultado, foi determinado em Ata que as distribuições de lucros seriam realizadas mensalmente e segundo o empenho de cada um dos sócios na satisfação da atividade empresarial.

Assim, considerando-se que não há na lei obrigatoriedade de pagamento de prólabore, e que os tribunais superiores admitem o desenvolvimento de estratégias empresariais flexíveis, como a Pejotização, não se pode confundir o trabalho prestado diretamente à tomadora de serviços (Rede D'Or) como o trabalho fosse prestado à própria sociedade, nos termos do que trata o artigo 12, inciso V, alínea "f" da Lei n. 8.212/1991. (Acórdão n. 1302-006.907, Relator Conselheiro Sávio Salomão de Almeida Nóbrega, Sessão de 17/08/2023).

(...)

Consta também Livro Diário (fls. 726 a 730), além de Balancete mensal de verificação (fls. 732 a 736), Demonstração de Resultados do Exercício de 2015 (fls. 747 a 750) e de 2016 (fls. 751 a 754), e finalmente Demonstrativo de Faturamento (fls. 762 a 769). A propósito, não consta nenhuma crítica por parte da Fiscalização à contabilidade da Recorrente. A matéria foi tratada na ata de aprovação do Balanço Patrimonial e Econômico Financeiro e do DRE (...)

Passando ao caso concreto, o relatório fiscal às fls. 94/102 promove análise detalhada dos registros contábeis da sociedade, anotando a não consistência da contabilidade apresentada.

Por sua vez, a decisão recorrida reforça que o ponto central da descaracterização da distribuição de lucros decorreu da ausência de registros contábeis sólidos e confiáveis. Veja o que diz a DRJ:

Portanto, questão central na solução do presente do litígio diz respeito à regularidade ou não da escrituração fiscal.

Uma demonstração das irregularidades da contabilidade ocorreu com as mudanças substanciais realizadas pela Interessada, aproximadamente, dois anos após a entrega do primeiro arquivo para o SPED1, exemplifica essa alteração substancial na contabilidade o patrimônio bruto total, conta caixa, reserva de lucros e lucros acumulados, ano de 2014. A conta caixa representava o numerário da sociedade no montante de R\$ 2.060.473,14, na segunda escrituração esse valor passa a ser de R\$ 58.543,20, uma diferença de R\$ 2.001.929,94 para menor.

(...)

No caso em tela as retificações ocorreram após o início do procedimento fiscal. No mesmo dia, em 16/11/2017, foram enviados dois arquivos em relação a 2014 e o outro a 2015. É cediço que a contabilidade faz prova tanto a favor, se regular, como contra a contribuinte, se irregular. A Interessada é livre para retificar a qualquer tempo sua contabilidade, essa liberdade sofre uma restrição, não surte

efeito se a Interessada estiver sob procedimento fiscal, para evitar, por exemplo, a contabilidade criativa para atender demandas tópicas com as administrações tributárias.

Aqui a decisão recorrida transcreve o teor dos seguintes dispositivos legais: art. 226, do Código Civil; art. 138 e seu parágrafo único, do Código Tributário Nacional; e §1º, inciso I, do art. 7º, do Decreto nº 70.235/72.

Segue a decisão recorrida:

Tem-se, portanto, que a própria retificação realizada pela Interessada, demonstra que a contabilidade original, que surte efeito para o presente caso, não era regular, em outras palavras, estava em desacordo com as Normas Brasileiras de Contabilidade, dadas as alterações substanciais feitas após o início do procedimento fiscal. Nota-se, que nem mesmo foram levantados argumentos sobre eventual irregularidade das retificações, assim, se estas estão corretas e são substancialmente diferentes da original, reforça os argumentos que a original, que produz efeitos jurídicos para o presente caso, estava irregular.

É difícil qualificar como regular a distribuição de lucros para não sócios, como ocorreu com os médicos Diego Vasconcelos e Evandro da Silva - itens 6.48, 6.49.

Assim, diante de tal cenário, correta a autuação perpetrada pela fiscalização.

MULTA QUALIFICADA - CONFIGURAÇÃO

O recorrente pleiteia a retirada da multa qualificada como pedido subsidiário, sob o argumento de que não houve o preenchimento dos requisitos legais autorizadores e que a fiscalização não teria indicado qual dos dispositivos da Lei nº 4.502/76 (art. 71, 72 ou 73), teria incorrido.

Em processos administrativos fiscais, a sonegação, fraude ou conluio estão previstos nos art. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502/64, in verbis:

Art. 71. Sonegação é toda ação ou omissão dolosa tendente a impedir ou retardar, total ou parcialmente, o conhecimento por parte da autoridade fazendária:

I – da ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, sua natureza ou circunstâncias materiais; II – das condições pessoais de contribuinte, suscetíveis de afetar a obrigação tributária principal ou o crédito tributário correspondente.

Art. 72. Fraude é toda ação ou omissão dolosa tendente a impedir ou retardar, total ou parcialmente, a ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, ou a excluir ou modificar as suas características essenciais, de modo a reduzir o montante do imposto devido a evitar ou diferir o seu pagamento.

Art. 73. Conluio é o ajuste doloso entre duas ou mais pessoas naturais ou jurídicas, visando qualquer dos efeitos referidos nos arts. 71 e 72" .

Que todos os dispositivos acima transcritos, e utilizados pela fiscalização para qualificar a multa, pressupõem a caracterização de uma conduta dolosa, ou seja, aquela em que o agente age de forma consciente e intencional no sentido de praticar a sonegação ou fraude.

Percorrendo o relatório fiscal, verifico que houve a demonstração das condutas tipificadas.

Diz o relatório fiscal:

10.3. Ora, a exaustiva exposição levada a contento nos subitens anteriores, descrevendo pormenorizadamente a conduta perpetrada pelos médicos integrantes do CENTRO ESPECIALIZADO EM SAÚDE LTDA ME, em relação a si próprios, sócios e executores dos serviços que caracterizam as receitas da sociedade, permite, sem sombra de dúvidas, concluir pela prática de sonegação e fraude dolosas:

10.4. A sonegação e fraude estão perfeitamente delineadas pela não-declaração em GFIP (e em folha de pagamento), por parte do contribuinte, recorrendo a estratégias e subterfúgios com vistas a não possibilitar o conhecimento da situação de fato por parte da autoridade fazendária, ocultando e/ou impedindo a ocorrência do fato gerador da obrigação principal demonstrada acima.

10.5. A intenção de sonegar e fraudar resta presente, sem sombra de dúvida, pela omissão reiterada, mês após mês, de todos os fatos geradores oriundos do pagamento de honorários a profissionais prestadores de serviços (sócios) que trabalhavam em seu nome, simulando registros como rubricas sem incidência de contribuições. A empresa tentou insistentemente negar, pagamentos por serviços realizados pelos sócios, prestando declaração falsa às autoridades fazendárias.

10.6. A omissão desses trabalhadores em GFIP, em folha de pagamento e à fiscalização foi intencional, já que se deu de forma reiterada; e insistiu em continuar tentar ocultando e/ou impedindo o conhecimento por parte da autoridade fiscal, prestando declaração consentânea com o que foi omitido em GFIP (e em folha de pagamento).

Diante de tal relato, associado a toda a construção da apuração realizada, entendo que deve ser mantida a multa qualificada.

RETROATIVIDADE BENIGNA

Considerando o teor da Lei nº 14.689/2023, que alterou o dispositivo do §1º, do art. 44, da Lei nº 9.430/96, a multa qualificada deve ser reduzida ao patamar de 100%. Eis o atual teor do dispositivo legal apontado:

§ 1º O percentual de multa de que trata o inciso I do caput deste artigo será majorado nos casos previstos nos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1964, independentemente de outras penalidades administrativas ou criminais cabíveis, e passará a ser de:

(...)

VI – 100% (cem por cento) sobre a totalidade ou a diferença de imposto ou de contribuição objeto do lançamento de ofício; (Incluído pela Lei nº 14.689, de 2023) Como se vê, a nova regra geral da multa de ofício nos casos previsto nos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502/64 prevê a majoração ao patamar de 100%, conforme dispõe o inciso IV, §1º, da Lei nº 9.430/96.

Portanto, considerando o disposto no art. 106, II, alínea “c”, do CTN, tem-se por aplicar a retroatividade benigna, devendo-se a multa de ofício qualificada ser reduzida ao patamar de 100%.

JUROS SOBRE MULTA DE OFÍCIO

Quanto à incidência de juros sobre a multa de ofício, a matéria encontra-se pacificada de acordo com a súmula CARF nº 108:

Incidem juros moratórios, calculados à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia - SELIC, sobre o valor correspondente à multa de ofício.

Mencionado entendimento sumulado é de observância obrigatória face seu caráter vinculativo.

Desta forma, correta a incidência dos juros na forma que apurada pela fiscalização.

RESPONSABILIDADE PESSOAL DO SÓCIO-ADMINISTRADOR – ART. 135, INCISO III, DO CTN

Sustenta o Senhor Guilherme Heck que não teria restado caracterizada a conduta dolosa que exige o art. 135 do CTN, especificamente aquelas praticadas com excesso de poderes ou infração a lei, contrato social ou estatutos desenvolvidas por diretores, gerentes ou representantes de pessoas jurídicas de direito privado.

No caso específico do Senhor Guilherme Heck, de acordo com o contrato social da sociedade, por se tratar da figura do sócio administrador, todo o trabalho de condução da vida contábil da pessoa jurídica era por ele desenvolvido.

Veja que, como bem pontuou a fiscalização, nos registros contábeis não há qualquer evidência, por exemplo, que houvesse a paga de contraprestação de atividade administrativa da sociedade a outra pessoa que não o Senhor Guilherme Heck.

É inegável que a condução administrativa da sociedade era por ele desenvolvida.

Todo o arcabouço das condutas que geraram o presente lançamento estão detalhadamente delimitados no relatório fiscal.

Diz o relatório:

11.3.2. O Sr. Guilherme Heck, atuou conforme já colocado, como responsável pelo CENTRO ESPECIALIZADO EM SAÚDE LTDA ME, sendo o sócio administrador, desde o início das atividades ocorrido em 1999, conforme consta dos instrumentos contratuais juntados ao Anexo 02, do presente relatório.

11.3.3. Pela ação do Sr. Guilherme Heck, como administrador, foi possível levar a efeito todo o processo de simulação engendrado, o qual resultou na falta de recolhimento das contribuições previdenciárias objeto do Processo Administrativo Fiscal 11516.722.561/2018-15 do qual faz parte o presente relatório.

11.3.4. A conduta tipificada nos aludidos dispositivos do CTN, bem como o dolo específico, restam evidenciados por um conjunto de fatos que configuram infração de lei ou contrato social. Dentre os quais, no caso de Sr. Guilherme Heck, destaca-se:

- Não se trata de mera inadimplência, mas sim, de atos tendentes a redução ou supressão de tributos;
- Tinha pleno conhecimento que os procedimentos adotados eram incorretos e que visavam eximir-se do pagamento de tributos.

11.3.5. As verificações fiscais empreendidas culminaram na caracterização de violações à legislação tributária federal, decorrentes da conduta do administrador, na condição de responsável perante a Receita Federal do Brasil, abrangendo a apuração, declaração e o recolhimento de contribuições devidas.

Desta forma, entendo que deve ser mantida a responsabilidade pessoal com fundamento no art. 135, inciso III, do CTN.

RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA DOS DEMAIS SÓCIOS – ART. 124, INCISO I, DO CTN

Além da responsabilização pessoal do sócio administrador, a fiscalização também promoveu a responsabilização solidária, com fundamento no art. 124, inciso I, do CTN, dos demais sócios que perceberam a distribuição de lucros descaracterizada.

Todos os sócios solidários que apresentaram recurso (detalhados no relatório acima) sustentam a inviabilidade da solidariedade decretada.

Aduzem que não detinham poder de gestão e que não teria havida a individualização das condutas.

De fato, percorrendo o relatório fiscal, toda a fundamentação da responsabilização solidária foi baseada nos seguintes argumentos:

11.2.1. Por todos os fatos narrados nos itens, 6, 7 e 8, do presente relatório, verifica-se que as pessoas físicas acima nominadas, todas sócias do Centro Especializado em Saúde Ltda ME e executoras dos serviços que produzem as receitas da sociedade, tinham grande interesse em que as simulações levadas a efeito resultassem na indevida fuga das incidências das contribuições previdenciárias. Foram as principais beneficiárias dos valores das contribuições previdenciárias não recolhidas, as quais fazem parte do Auto de Infração do qual o presente relatório faz parte.

11.2.2. Estavam perfeitamente cientes dos procedimentos adotados, tinham interesse comum e contribuíram para o desenvolvimento das diversas etapas do

processo de dar roupagem formal a uma situação inexistente de fato. Devem, portanto, ser consideradas solidárias, nos termos do artigo 124, inciso I, do Código Tributário Nacional - CTN, que se encontra a seguir transcrito:

Art. 124. São solidariamente obrigadas:

I - as pessoas que tenham interesse comum na situação que constitua o fato gerador da obrigação principal;

11.2.3. No cenário delineado, todos os sócios mencionados, respondem pelos créditos correspondentes as obrigações tributárias, notadamente em conformidade com o disposto no artigo 124 I, do Código Tributário Nacional (CTN).

Neste ponto, entendo que a fiscalização não agiu em conformidade com a melhor interpretação normativa do dispositivo legal utilizado como fundamento.

A exegese da norma detalha que o *interesse comum na situação que constitua o fato gerador da obrigação principal* não é apenas interesse econômico, único interesse demonstrado pela fiscalização, é o interesse jurídico, caracterizado pelo compartilhamento de duas ou mais pessoas na própria situação que a lei elegeru como fato gerador.

O interesse comum do art. 124, I, ou seja, o interesse jurídico, exige que o corresponsável compartilhe a própria situação que constitui o fato gerador (posição comum na relação jurídica material), não bastando ser sócio, quotista ou beneficiário econômico.

Somente se estabelece o nexo entre os devedores da prestação tributária originária, quando todos os partícipes contribuem para a realização de uma situação que constitui fato gerador da exação, ou seja, que a hajam praticado conjuntamente.

O interesse que se busca para a caracterização da responsabilidade solidária é aquele em que haja a possibilidade do responsável, por ser ligado diretamente ao fato gerador, possa vir a ser o contribuinte da obrigação principal.

Esta é a melhor inteligência do art. 124, I do CTN, pois, se assim não for, poderá a solidariedade tributária ser identificada em qualquer relação jurídica contratual, por exemplo, o que conduziria à inaceitável conclusão de universalidade da corresponsabilidade tributária.

Desta feita, como a fiscalização não comprovou o interesse comum (interesse jurídico) por parte dos sócios não administradores nos fatos geradores que constituem a obrigação principal, deve a responsabilidade solidária com fundamento, única e exclusivamente, no art. 124, inciso I, do CTN ser afastada.

CONCLUSÃO.

Por todo o exposto, voto por conhecer todos os Recursos Voluntários interpostos, rejeitar as preliminares e, no mérito, dou parcial provimento no sentido de: (a) reduzir a multa qualificada ao patamar de 100%; e (b) afastar a responsabilidade solidária dos sócios IGOR SIMÕES FLORIO, JOSÉ GERALDO SIMÕES FLORIO, RENATA RIBEIRO RAMOS, ALEXANDRE DE SOUSA COELHO

DE LIMA, ANA PAULA LONGO, CRISTINA REGHELIN, ROBERTA MARTINS DEQUI, ARLETE CARVALHO PUSCH, MARIANA FERREIRA DAMO, DANIELLE BIESUZ VEQUI.

Assinado Digitalmente
CARLOS EDUARDO ÁVILA CABRAL

VOTO VENCEDOR

Conselheiro Flavia Lilian Selmer Dias, redatora designada

Divergi do voto do relator tão somente quanto o afastamento da solidariedade dos sócios IGOR SIMÕES FLORIO, JOSÉ GERALDO SIMÕES FLORIO, RENATA RIBEIRO RAMOS, ALEXANDRE DE SOUSA COELHO DE LIMA, ANA PAULA LONGO, CRISTINA REGHELIN, ROBERTA MARTINS DEQUI, ARLETE CARVALHO PUSCH, MARIANA FERREIRA DAMO, DANIELLE BIESUZ VEQUI.

A fiscalização lavrou termo de responsabilidade solidária tributária para os sócios supra listados, que não possuíam poder de gerência, com base no disposto no ar. 124, I do CTN:

Art. 124. São solidariamente obrigadas:

I - as pessoas que tenham interesse comum na situação que constitua o fato gerador da obrigação principal;

II - as pessoas expressamente designadas por lei.

O Parecer Normativo Cosit nº 9, de 2018, traz a lista de atos ilícitos que ensejam a lavratura de termo de responsabilidade solidária nos termos do art. 124, I:

NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO. RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA. SOLIDARIEDADE. ART. 124, I, CTN. INTERESSE COMUM. ATO VINCULADO AO FATO JURÍDICO TRIBUTÁRIO. ATO ILÍCITO. GRUPO ECONÔMICO IRREGULAR. EVASÃO E SIMULAÇÃO FISCAL. ATOS QUE CONFIGURAM CRIMES. PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO ABUSIVO. NÃO OPOSIÇÃO AO FISCO DE PERSONALIDADE JURÍDICA APENAS FORMAL. POSSIBILIDADE.

A responsabilidade tributária solidária a que se refere o inciso I do art. 124 do CTN decorre de interesse comum da pessoa responsabilizada na situação vinculada ao fato jurídico tributário, que pode ser tanto o ato lícito que gerou a obrigação tributária como o ilícito que a desfigurou.

A responsabilidade solidária por interesse comum decorrente de ato ilícito demanda que a pessoa a ser responsabilizada tenha vínculo com o ato e com a pessoa do contribuinte ou do responsável por substituição. Deve-se comprovar o nexo causal em sua participação comissiva ou omissiva, mas consciente, na configuração do ato ilícito com o resultado prejudicial ao Fisco dele advindo.

São atos ilícitos que ensejam a responsabilidade solidária:

- (i) abuso da personalidade jurídica em que se desrespeita a autonomia patrimonial e operacional das pessoas jurídicas mediante direção única ("grupo econômico irregular");
- (ii) evasão e simulação e demais atos deles decorrentes;
- (iii) **abuso de personalidade jurídica pela sua utilização para operações realizadas com o intuito de acarretar a supressão ou a redução de tributos mediante manipulação artificial do fato gerador (Planejamento Tributário abusivo).**

O grupo econômico irregular decorre da unidade de direção e de operação das atividades empresariais de mais de uma pessoa jurídica, o que demonstra a artificialidade da separação jurídica de personalidade; esse grupo irregular realiza indiretamente o fato gerador dos respectivos tributos e, portanto, seus integrantes possuem interesse comum para serem responsabilizados. Contudo, não é a caracterização em si do grupo econômico que enseja a responsabilização solidária, mas sim o abuso da personalidade jurídica.

Os atos de evasão e simulação que acarretam sanção, não só na esfera administrativa (como multas), mas também na penal, são passíveis de responsabilização solidária, notadamente quando configuram crimes.

Atrai a responsabilidade solidária a configuração do Planejamento Tributário abusivo na medida em que os atos jurídicos complexos não possuem essência condizente com a forma para supressão ou redução do tributo que seria devido na operação real, mediante abuso da personalidade jurídica.

Restando comprovado o interesse comum em determinado fato jurídico tributário, incluído o ilícito, a não oposição ao Fisco da personalidade jurídica existente apenas formalmente pode se dar nas modalidades direta, inversa e expansiva.

Dispositivos Legais: art. 145, §1º, da CF; arts. 110, 121, 123 e 124, I, do CTN; arts. 71 a 73 da Lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1964; Lei nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976; arts. 60 e 61 do Decreto-Lei nº 1.598, de 26 de dezembro de 1977; art. 61 da Lei nº 8.981, de 1995; arts. 167 e 421 do Código Civil. e-processo 10030.000884/0518-42.

(grifos não originais)

A sujeição passiva tributária prescrita no art. 124, inciso I do CTN, pressupõe a partilha do mesmo fato gerador pelos interessados. O conceito pede a participação do responsabilizado de forma imediata e direta com o fato gerador do tributo.

Quando as pessoas em conjunto, efetivamente, praticam o fato gerador do tributo, sua participação é direta, quando só se beneficiam dos atos de sonegação, fraude, conluio, sua participação é indireta.

O Superior Tribunal de Justiça – STJ no AgRg no Agravo de Instrumento nº 1.055.860 – RS decidiu que:

"Na fraude ou conluio, o interesse comum se evidencia pelo próprio ajuste entre as partes, almejando a sonegação".

Neste caso, a responsabilidade do artigo 124, I, é devida em função do lançamento de ofício motivado pelo art. 149, VII, do CTN, pois, de acordo com o Relatório Fiscal:

10.3. Ora, a exaustiva exposição levada a contento nos subitens anteriores, descrevendo pormenorizadamente a conduta perpetrada pelos médicos integrantes do CENTRO ESPECIALIZADO EM SAÚDE LTDA ME, em relação a si próprios, sócios e executores dos serviços que caracterizam as receitas da sociedade, permite, sem sombra de dúvidas, **concluir pela prática de sonegação e fraude dolosas:**

10.4. A sonegação e fraude estão perfeitamente delineadas pela não-declaração em GFIP (e em folha de pagamento), por parte do contribuinte, recorrendo a estratégias e subterfúgios com vistas a não possibilitar o conhecimento da situação de fato por parte da autoridade fazendária, ocultando e/ou impedindo a ocorrência do fato gerador da obrigação principal demonstrada acima.

10.5. A intenção de sonegar e fraudar resta presente, sem sombra de dúvida, pela omissão reiterada, mês após mês, de todos os fatos geradores oriundos do pagamento de honorários a profissionais prestadores de serviços (sócios) que trabalhavam em seu nome, **simulando registros como rubricas sem incidência de contribuições. A empresa tentou insistentemente negar, pagamentos por serviços realizados pelos sócios, prestando declaração falsa às autoridades fazendárias.**

10.6. A omissão desses trabalhadores em GFIP, em folha de pagamento e à fiscalização foi intencional, já que se deu de forma reiterada; **e insistiu em continuar tentar ocultando e/ou impedindo o conhecimento por parte da autoridade fiscal, prestando declaração consentânea com o que foi omitido em GFIP (e em folha de pagamento).**

A presença do dolo, que inclusive justificou a qualificação da multa de ofício, foi reconhecida pelo relator

Diante de tal relato, associado a toda a construção da apuração realizada, entendo que deve ser mantida a multa qualificada.

A conduta dolosa, se simular como distribuição de lucros os valores obtidos pela prestação do serviço pessoal, só foi possível com a participação direta dos demais sócios, principalmente na deliberação para alteração do contrato social para permitir a distribuição desigual de lucro:

Mantém-se o vínculo de solidariedade passiva em relação a todos sócios, José Geraldo Simões Florio, Arlete Carvalho Pusch, Cristina Regelin, Guilherme Heck,

Mariana Ferreira Damo, Ana Paula Longo, Alexandre de Souza Coelho de Lima, Danielle Biesuz Vequi, Igor Simões Florio, Roberta Martins Dequi e Renata Ribeiro Ramos, fls. 333/355, pois restou demonstrado o interesse desses sócios na situação que constituiu o fato gerador das obrigações tributárias corporificadas nos Autos de Infração que compõem o presente processo - art. 124, I, do Código Tributário Nacional - CTN. O Interesse comum não se configurou apenas pelo fato de ser sócio, mas **sim qualificado pela vontade consciente de omitir fatos geradores de tributos. Não só tinham consciência sobre os objetivos da sociedade como participavam de suas decisões, tais fatos são demonstrados pelas atas de reunião de sócios da sociedade e os termos de acordo de sócio, deliberavam sobre os lucros e aprovavam as demonstrações contábeis, essas irregulares, como visto anteriormente - fls. 570/617. Nesse contexto não se sustenta a afirmação de que os laços de solidariedade foram estabelecidos por mera presunção.**

Conclusão

Voto por dar provimento parcial ao recurso para reduzir o percentual da multa qualificada a 100%.

Assinado Digitalmente

Flavia Lilian Selmer Dias